

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen

1. den am 12. Jänner 2016 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde ***FA***, nunmehr ***FA***, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 und
2. den am 1. Februar 2018 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde ***FA***, nunmehr ***FA***, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2014

zu Recht erkannt

- I. Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Beschwerdeführer ist eine im Sinne der §§ 34 ff BAO gemeinnützigen und nach § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 spendenbegünstigten Körperschaft im Bereich der Kinder- und Jugendfürsorge, bei dem eine Außenprüfung durchgeführt wurde. Den Feststellungen der Außenprüfung folgend hat die belangte Behörde mit am 12. Jänner 2016 ausgefertigtem Bescheid die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 mit € 146.738,00 und mit am 1. Februar 2018 ausgefertigtem Bescheid die Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 mit € 68.989,00 festgesetzt. Der Besteuerung wurden ausschließlich Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unterzogen, im Jahr 2013 Einkünfte in Höhe von € 591.152,88 und im Jahr 2014 Einkünfte in Höhe von € 433.874,00. Im Jahr 2013 wurden € 1.050,00 und im Jahr 2014 € 39.480,00 an Immobilienvertragssteuer auf die Körperschaftsteuer angerechnet. Eine Steuerbefreiung für

Grundstücksveräußerungen sei nur dann möglich, wenn Grundstücke Betriebsvermögen des unentbehrlichen Hilfsbetriebs der Beschwerdeführerin darstellten. Da die geerbten Liegenschaften nicht für die Erfüllung des definierten begünstigten Zweckes der Beschwerdeführerin benötigt würden und deshalb veräußert worden seien, sei ein Zusammenhang mit dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereins nicht unmittelbar gegeben, wodurch sich eine abgabenrechtliche Behandlung analog zu privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 ergebe.

2. Gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 wurde von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 9. Februar 2016 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2014 mit Schreiben vom 5. März 2018 das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben. Im Beschwerdefall komme die Steuerbefreiung nach § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 zur Anwendung. Die gesamte Tätigkeit des Beschwerdeführers stelle einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb (Zweckverwirklichungsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO dar, der in nur einer Buchhaltung abgebildet werde. Um diesen Betrieb führen zu können, seien öffentliche Gelder, Spenden und Erbschaften notwendig. Das Wirkend des Beschwerdeführers werde mit seinem Namen derart stark in Verbindung gebracht, dass Spenden an eine allgemeine Sphäre (außerhalb des unentbehrlichen Hilfsbetriebs) auszuschließen seien. Erbschaften würden vom Beschwerdeführer zunächst als Umlaufvermögen des unentbehrlichen Hilfsbetriebs verbucht und seien deshalb notwendiges Betriebsvermögen. Für die Tätigkeit des Beschwerdeführers verwendbare Vermögensgegenstände oder Grundstücke würden in weiterer Folge in das Anlagevermögen übertragen. Alle anderen Vermögensgegenstände würden sofort verkauft, weil die finanziellen Mittel für den unentbehrlichen Hilfsbetrieb notwendig seien. Die Übertragungen von Grundstücken im Erbwege erfolge ausschließlich dazu, die Arbeit im Zweckerfüllungsbetrieb des Beschwerdeführers zu ermöglichen.

3. Mit dem am 6. Februar 2019 zu GZ. RV/3101071/2017 ausgefertigten Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht die angefochtenen Bescheide abgeändert. Die Körperschaftsteuer wurde unter Anrechnung der entrichteten Immobilienenertragsteuer für das Jahr 2013 mit minus € 1.050 und für das Jahr 2014 mit minus € 39.480,00 festgesetzt. Dem Beschwerdeführer seien im Jahr 2013 aus dem Verkauf von 16 Liegenschaften Einnahmen in Höhe von € 2,330.928,62 und im Jahr 2014 aus dem Verkauf von 12 Liegenschaften Einnahmen in Höhe von 2,805.100,00 zugeflossen. Die Liegenschaften seien dem Beschwerdeführer, der über eine eigene Abteilung verfüge, um potentielle Erblassende davon zu überzeugen, ihn im Testament als Erben einzusetzen, vererbt und veräußert worden. Die Veräußerungserlöse seien für die Erfüllung der begünstigten Zwecke erforderlich gewesen und auch dafür verwendet worden. Die unterschiedlichen, die Kinder- und Jugendfürsorge betreffenden Tätigkeiten des Beschwerdeführers stellten einem einzigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO dar, der gemeinnützigen Zwecken diene. Die Zuwendungen (Erbschaften und Schenkungen) seien durch diesen Betrieb veranlasst, diesem dienlich und damit

Betriebseinnahmen. Die Gewinne aus der Veräußerung der Liegenschaften gehörten daher ebenfalls zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb. Dies auch deshalb, weil sich die Vereinstätigkeit nahezu ausschließlich im unentbehrlichen Hilfsbetrieb entfalte. Abgesehen von der Mitgliederbetreuung und der Durchführung der Mitgliederversammlungen habe es praktisch keine nennenswerten außerbetrieblichen Aktivitäten gegeben. Die gesamte Zweckverwirklichung des Beschwerdeführers sei so ausgestaltet, dass sie durch die betrieblichen Aktivitäten (Betrieb von Kinder- und Jugendfürsorgeeinrichtungen) erfolge. Dazu sei der Beschwerdeführer von Spenden und Zuwendungen (Schenkungen und Erbschaften) abhängig, für die er eben mit diesen betrieblichen Tätigkeiten werbe und deshalb auch mit dem Kernbereich seiner Tätigkeit, dem Betrieb der Kinder- und Jugendfürsorgeeinrichtungen in der Öffentlichkeit bekannt sei. Spender, die den Beschwerdeführer mit dem Betrieb der Kinder- und Jugendfürsorgeeinrichtungen wahrnahmen, würden mit ihrer Zuwendung diesen Betrieb stärken wollen und nicht einen außerbetrieblichen Bereich. Die Einnahmen aus der Veräußerung der Liegenschaften seien ausschließlich im unentbehrlichen Hilfsbetrieb verwendet worden, der Betrieb ohne diese Einnahmen nicht möglich gewesen. Das Vererben von Liegenschaften sei für den Betrieb eine wirtschaftliche Notwendigkeit. Die Liegenschaften, trotz dem starken Bezug zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb, einer allgemeinen (außerbetrieblichen) Sphäre zuzuordnen wäre nicht angemessen. Da die Liegenschaften nicht dazu bestimmt gewesen seien, dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb dauerhaft zu dienen, bestehe gemäß § 30a Abs. 3 Z 1 EStG 1988 (in sinngemäßer Anwendung des § 21 Abs. 2 KStG) keine Verpflichtung zum Steuerabzug. Für die im Rahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebs anfallenden Gewinne bestehe nach § 45 Abs. 2 BAO keine Abgabepflicht. Eine beschränkte Steuerpflicht nach § 21 Abs. 3 KStG 1988 (in sinngemäßer Anwendung des § 21 Abs. 2 KStG 1988 könne nicht vorliegen.

4. Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes erhob die belangte Behörde Revision an den Verwaltungsgerichtshof. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.05.2021, Ra 2019/15/0046, wurde das am 6. Februar 2019 zu GZ. RV/3101071/2017 ausgefertigte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, soweit es die Körperschaftsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

II. Rechtliche Beurteilung

1. Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Hat der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben, so sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG). Im fortgesetzten Verfahren besteht somit Bindung an die dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde liegende Rechtsansicht.

2. Der Verwaltungsgerichtshof hat das am 6. Februar 2019 zu GZ. RV/3101071/2017 ausgefertigten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, soweit es die Körperschaftsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit Erkenntnis VwGH 26.05.2021, Ra 2019/15/0046, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und begründend Folgendes ausgeführt:

2.1. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO ist nur dann anzunehmen, wenn die entfaltete Tätigkeit für sich die unmittelbare Zweckerfüllung ist, wenn die Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes ist, im Zweck gelegen ist, im Zweck aufgeht. Der Zweck der Körperschaft muss sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürfen sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht voneinander trennen lassen. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklicht werden kann.

2.2. Beim unentbehrlichen Hilfsbetrieb fallen die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft und die Verwirklichung des begünstigten Zwecks zusammen, weil der begünstigte Zweck der Körperschaft nicht ohne die wirtschaftliche Tätigkeit und nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden kann. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden.

2.3. Entbehrliche Hilfsbetriebe im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO sind solche, die in ihrer Gesamtheit auf die Förderung der begünstigten Ziele der Körperschaft eingestellt sind, wobei der ideelle Vereinszweck auch anders als durch diese betriebliche Tätigkeit erreicht werden kann. Sie dienen den begünstigten Zwecken, ohne vom ideellen Zweck mitumfassend zu sein. Sie sind somit Mittel zum Zweck der Förderung der Ziele der Körperschaft, aber nicht – wie unentbehrliche Hilfsbetriebe – Elemente des Zwecks selbst.

2.4. Ob die Betätigung eines Vereins die Voraussetzungen eines (oder allenfalls mehrerer) Geschäftsbetriebe im Sinne des § 31 iVm § 45 BAO erfüllen, ist nicht eine durch Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung abschließend zu klärende Frage. Das Vorliegen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ergibt sich vielmehr erst aus der rechtlichen Beurteilung der erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen. Gleiches gilt für die Frage, ob Wirtschaftsgüter einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind bzw. zu welchem von mehreren Geschäftsbetrieben sie gehören und somit in welchem Geschäftsbetrieb Gewinne aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter anfallen.

2.5. Die mitbeteiligte Partei ist gemeinnützig im Bereich der Kinder- und Jugendfürsorge tätig und betreibt zur Erbringung dieser gemeinnützigen Tätigkeiten einen Geschäftsbetrieb (allenfalls mehrere Geschäftsbetriebe), der auch mit der Erwirtschaftung von dafür erhaltenen Entgelten (wohl von der öffentlichen Hand) verbunden ist und unstrittig als notwendiger Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO eingestuft wird.

2.6 Den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts ist zu entnehmen, dass die mitbeteiligte Partei weiters jährlich eine große Anzahl von Grundstücken veräußert, die aus Erbschaften stammen, welche zuvor professionell eingeworben wurden. Das Verkaufen von Grundstücken stellt weder eine gemeinnützige Tätigkeit noch eine unmittelbare Verfolgung des ideellen Zweckes der mitbeteiligten Partei dar. Deren gemeinnützige Betätigung liegt im Bereich der Kinder- und Jugendfürsorge; es besteht kein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang zwischen der Erbringung der Fürsorgetätigkeiten und dem Verkauf der Grundstücke. Die Verkäufe dienen lediglich der (zusätzlichen) Mittelbeschaffung für den begünstigten Zweck.

2.7. Die im kontinuierlichen Verkauf von Grundstücken (samt der gegebenen Einwerbung von Grundstückserbschaften) bestehende wirtschaftliche Betätigung bildet, so sie als nachhaltig einzustufen ist, einen eigenständigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dieser ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO, stellt doch das Verkaufen von Grundstücken keine gemeinnützige Betätigung dar. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden. Der Mittelbeschaffungsbetrieb bildet wegen der Unterschiede in der Betätigung auch keinen unselbständigen Teil eines bestehenden Zweckverwirklichungsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO.

2.8. Bilden die Grundstücksverkäufe der Mitbeteiligten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO, kommt die Steuerbefreiung nach § 5 Z 6 KStG 1988 iVm §§ 34 ff BAO nicht in Betracht. Die Besteuerung der Grundstücksgeschäfte erfolgt dann nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 4 Abs. 3a EStG 1988. Für betriebliche Grundstücksveräußerungen entfaltet die Immobilienertragsteuer keine Abgeltungswirkung. Unter welchen Voraussetzungen bei Grundstücksveräußerungen von der Immobilienertragsteuer (und den besonderen Vorauszahlungen im Sinne des § 30b Abs. 4 EStG 1988) abgesehen werden konnte, regeln § 30b Abs. 5 und § 30c Abs. 4 EStG 1988.

2.9. Sollte die im Verkauf von Grundstücken (samt Einwerbung von Grundstückserbschaften) bestehende wirtschaftliche Betätigung im gegenständlichen Fall nicht als nachhaltig einzustufen sein, würde dadurch kein eigenständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO) gebildet. Auch in diesem Fall ist aber die rechtliche Zuordnung der Grundstücksgeschäfte zu einem bestehenden Zweckverwirklichungsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO nicht möglich, weil die begünstigte Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO verwirklichende Betätigung einerseits und der Verkauf von Grundstücken andererseits inhaltlich nicht übereinstimmen; anderes gilt nur für jene Grundstücke, die unmittelbar der Erfüllung des begünstigten Zwecks (etwa im Wege der Beherbergung von zu betreuenden Personen) dienen.

2.10. Spenden und Erbschaften gehen einer gemeinnützigen Körperschaft im allgemeinen Bereich zu. Das ergibt sich schon daraus, dass die Hingabe der gespendeten oder vererbten

Wirtschaftsgüter in keinem Gegenleistungsverhältnis zu vom Verein erbrachten Leistungen steht und in der Regel kein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang mit einer vom Zweckverwirklichungsbetrieb ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit vorliegt.

2.11. Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) sind private Grundstücksveräußerungen die Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Bei nach § 5 Z 6 KStG 1988 steuerbefreiten Körperschaften ergibt sich die Steuerpflicht für die Veräußerung von Grundstücken, die kein Betriebsvermögen darstellen, aus § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988. Mit der Entrichtung der Immobilienertragsteuer in der korrekten Höhe gilt die Körperschaftsteuer aus privaten Grundstücksgeschäften als abgegolten (vgl. § 24 Abs. 2 KStG 1988 sowie § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 iVm § 30b Abs. 2 EStG 1988).

2.12. Dieses die Grundstücke betreffende Besteuerungsergebnis entspricht auch dem System der mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, im Bereich des EStG 1988 oder des KStG 1988 eingeführten universellen Ertragsbesteuerung von Grundstücksveräußerungen: Verkauft der Spendende das Grundstück, um Geld zu widmen, fällt beim Spendenden ImmoEST an; widmet der Spendende hingegen das Grundstück, damit es der Verein veräußert, kommt es bei diesem zur Ertragsbesteuerung.

3. Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden, die angefochtenen Bescheide waren gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

III. Bemessungsgrundlagen und Höhe der Körperschaftsteuer

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 betragen:

	2013	2014
Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen	326.330,01	392.714,00
Körperschaftsteuer gemäß § 22 KStG 1988	81.582,50	98.178,50
Immobilienwertsteuer	-1.050,00	-39.480,00
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,50	0,50
Festgesetzte Körperschaftsteuer	80.533,00	58.699,00

Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen wurden gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG angesetzt. Im Jahr 2013 sind dem Beschwerdeführer aus der Veräußerung von 16 Liegenschaften € 2,330.928,62 zugeflossen, pauschale Anschaffungskosten wurden mit € 2,004.598,61 angesetzt. Im Jahr 2014 sind dem Beschwerdeführer aus der Veräußerung von 12 Liegenschaften € 2,805.100,00 zugeflossen, die pauschalen Anschaffungskosten wurden mit € 2,412.386,00 angesetzt.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich im fortgesetzten Verfahren nicht (§ 63 Abs. 1 VwGG). Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 28. Juni 2021